

АКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ НОРМ ФИНАНСОВОГО ПРАВА В ПОЛЬШЕ

Е. Руськовски

Университет в Белостоке, г. Белосток, Польша

Информация о статье

Дата поступления –

24 августа 2018 г.

Дата принятия в печать –

15 октября 2018 г.

Дата онлайн-размещения –

7 декабря 2018 г.

Ключевые слова

Акт правоприменения,
индивидуальный акт,
правоприменение, акты
толкования, финансовый
контроль, судебные решения,
квазисудебные органы,
финансовое право, налоговое
право, Польша

Представлен типологический анализ актов применения норм финансового права в Польше в зависимости от принимающих их субъектов. Предложена дефиниция акта применения норм финансового права. Проведена классификация субъектов финансового правоприменения в Польше, освещены их полномочия и выделены признаки принимаемых ими индивидуальных правовых актов. Предлагаемый качественный анализ актов правоприменения, принимаемых в Польше, может служить отправной точкой для исследований в сфере теории финансового права и сравнительного право-ведения.

FINANCIAL LAW ENFORCEMENT ACTS IN POLAND

Eugeniusz Ruskowski

University of Bialystok, Bialystok, Poland

Article info

Received – 2018 August 24

Accepted – 2018 October 15

Available online –

2018 December 07

Keywords

Law enforcement act, individual
act, law enforcement, acts of
interpretation, financial control,
judicial decisions, quasi-judicial
bodies, financial law, tax law,
Poland

The subject. The paper is devoted to the classification of financial law enforcement acts issued in Poland.

The purpose of the paper is a typological analysis of the financial law enforcement acts in Poland depending on the subjects who issues such acts.

The methodology. General scientific methods as analysis, synthesis, induction, deduction, comparison were used. The system method made it possible to regularize a set of financial law enforcement acts, taking into account the subjects of law enforcement in Poland. The functional approach made it possible to identify the types of financial law enforcement acts, depending on their role in the system of law enforcement in Poland.

The main results and scope of their application. The definition of the financial law enforcement act is proposed. Classification of subjects of financial law enforcement in Poland is carried out, their powers are covered and characteristics of the individual legal acts issued by them are allocated. The proposed qualitative analysis of law enforcement acts adopted in Poland may become a starting point for research in the field of financial law theory and comparative law.

Conclusions. A financial law enforcement act is an act issued on the basis of the current rules of financial law by the authorized bodies, establishing or determining – in respect of an individual addressee – the rights and (or) obligations in a particular case in the field of public finance, or preparing their establishment or determination.

The subjects applying the norms of financial law, can be divided into: bodies of financial administration, the courts (primarily administrative courts) and quasi-judicial bodies (e.g. the Commission, considering cases of violation of discipline of public finance). The first group of bodies issues decisions and orders (financial and legal acts), the bodies of the second group issue court decisions and court orders, the bodies of the third group issue decisions.

The role of administrative courts in the financial law enforcement is significant. Significant number of financial cases, particularly concerning individual interpretations, in the total number of cases considered by such courts is an evidence.

1. Сущность применения норм финансового права

Применение норм финансового права – это процесс, заканчивающийся властным решением о правах или обязанностях в сфере публичных финансов по индивидуальным вопросам, а также подготовка такого решения, независимо от его наименования и характеристик. По содержанию это могут быть, например, решения о предоставлении дотации, об аннулировании бюджетных обязательств, о восстановлении срока обжалования по налоговым делам и т. д. С точки зрения формы речь идет о решениях, постановлениях, судебных решениях, заключениях комиссий по делам о нарушении режима публичных финансов, актах органов надзора.

Процесс применения финансового права, связанный с принятием властных решений в соответствии с законодательством, нельзя отождествлять с процессом **соблюдения права или подчинения праву** (реализации права). Соблюдение права – это соответствующее законодательству осознанное поведение; подчинение праву – это поведение, хотя и соответствующее законодательству, но без осознания его правильности. Поэтому субъектом применения финансового права является, например, налоговый орган, выносящий решение о доначислении налога, в то время как выполняющий свои обязанности налогоплательщик – это субъект, подчиняющийся праву (или же соблюдающий право).

Существо применения норм финансового права предопределено различными факторами, связанными с действующим законодательством. Так, иногда правовые положения предусматривают их применение при условии их индивидуального уточнения (например, определение суммы налога, назначение дотации, льгот при уплате бюджетной задолженности и т. д.), или же дают органам возможность напомнить о возложенном обязательстве (например, путем направления налоговых уведомлений), а иногда дают возможность разрешить спор и определить его последствия, размер наказания, отреагировать иным образом [1].

С методологической и технической сторон, процесс применения норм финансового права можно рассмотреть как модель выполнения (поочередно или в произвольной очереди) следующих действий: а) установление действительного положения вещей, б) определение содержания правовой нормы с точки зрения фактического положения вещей, в) субсумпция, т. е. подведение фактической

ситуации под действующую правовую норму, г) определение правовых последствий (данного факта в свете используемой нормы), д) исполнение принятого решения.

Ниже будут приведены несколько явлений, свидетельствующих о специфике применения финансового права и связанных с дискуссионным характером некоторых институтов и научных взглядов:

1. Особыми в финансовом праве являются общие и индивидуальные акты толкования налоговых норм. Посредством таких актов налоговые органы определяют возможные правовые последствия фактической ситуации (действительной или потенциальной) для налоговых целей. Споры в области индивидуальных актов толкования налоговых норм решаются административными судами. За последние годы количество таких актов превышает 30 тысяч в год, из которых около 30 % обжалуются в административных судах.

2. Существенна роль административных судов в процессе применения норм финансового права, о чем свидетельствует значительное количество финансовых дел, в том числе по вопросам индивидуального толкования, в общем числе рассматриваемых такими судами дел.

3. Неоднозначна роль актов финансового контроля в применении финансового права [2]. С формальной точки зрения, так называемые классические акты финансового контроля представляют собой материально-технические действия, значит, не создают прав и обязанностей контролирующих и подконтрольных субъектов, а потому не являются актами применения права. С другой стороны, как правило, контрольные процедуры сопровождаются правовым регулированием, и в рамках контрольного производства предусматриваются разнообразные полномочия и обязательства контролирующих и подконтрольных субъектов (например, возбуждение контрольного производства, сбор доказательств, обжалование результатов контроля и т. д.) и даже специфические наказания за их несоблюдение, что позволяет встроить их, по крайней мере частично, в логику процессов применения финансового права.

Вышеприведенные замечания указывают на факт, что традиционная формула правоприменения часто недостаточна для финансового права, а специалисты все чаще указывают существование актов, близких к применению права, или квазиприменительных финансово-правовых актов.

2. Субъектно-предметная классификация актов применения финансового права

2.1. Финансово-правовые акты органов финансовой администрации

Субъектов, применяющих нормы финансового права, можно разделить на органы финансовой администрации, суды (главным образом, административные суды) и квазисудебные органы (например, комиссии, рассматривающие дела о нарушении дисциплины публичных финансов) [3]. С точки зрения предмета индивидуального правового акта или его формы: первая группа органов выносит, главным образом, решения и постановления (финансово-правовые акты), вторая группа – судебные решения и постановления, третья же группа – решения. Отдельного внимания заслуживают также акты надзора, принимаемые часто особыми органами финансовой администрации (например, региональными расчетными палатами). Определенную связь с процессом применения финансового права имеют также общие и индивидуальные акты толкования норм налогового права, а также норм о предпринимательских сборах.

Понятие индивидуального финансово-правового акта производно от административного акта и поэтому иногда считается, что финансово-правовой акт является видом административного акта, относящегося по содержанию к публичным финансам. Следовательно, финансово-правовой акт – это вынесенный на основании действующих норм финансового права уполномоченными органами акт, устанавливающий или определяющий – в отношении индивидуального адресата – права и (или) обязанности по конкретному делу в области публичных финансов либо подготавливающий их установление или определение. С вышеприведенным пониманием связывается деление финансово-правовых актов на **сущностные акты**, связанные с конкретными правами и обязанностями в сфере перемещения публичных средств и **подготовительные (формальные) акты**, опосредованно ведущие к такому перемещению (например, восстановление срока для подачи жалобы по финансовому делу). С юридической точки зрения важным является также деление финансово-правовых актов на **правонаделяющие и деклараци-**

онные (декларативные) акты. Первые служат для установления новых финансовых прав и обязанностей, без наличия которых не существуют обязательства конкретного налогоплательщика по индивидуальному делу (например, определение земельного налога), вторые же лишь подтверждают (иногда используется выражение – напоминают) наличие прав и обязанностей, урегулированных законом (например, решение о размере налога на недвижимость ООО). В формальном отношении финансово-правовые акты имеют, как правило, **форму решения**. Это одновременно свидетельствует о сущности и последствиях данного акта, выражая его значимость, возможность судебного контроля и т. п. Исходя из судебной практики, о сущности финансово-правового акта свидетельствует не его название, но его содержание. Итак, решениями считаются те акты, которым присущи четыре признака: определение адресата, указание законного основания, определение финансовых прав / обязанностей и подпись должностного лица. Корректность указанных элементов влияет также на вступление в силу (действительность) решения.

2.2. Судебные решения

Среди актов применения финансового права сложно даже переоценить значимость судебных решений. Небольшую роль среди них играет судебная практика Верховного Суда (после упразднения института чрезвычайной ревизии), ограничено значение актов общих судов, рассматривающих главным образом дела о финансовых преступлениях, уголовных и уголовно-финансовых правонарушениях. Таким образом, бремя применения финансового права покоится прежде всего на **административных судах**, которые с 1 января 2004 г. действуют как двухинстанционные: **воеводские административные суды** в качестве первой инстанции и **Высший административный суд (ВАС)** – как апелляционный суд. Их деятельность регулируют Закон от 25 июля 2002 г. «О построении административных судов»¹ и Закон от 30 августа 2002 г. «О производстве в административных судах»² (с изменениями), а также Положение о введении в действие Закона о построении административных судов и Закона о производстве в адми-

¹ Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 19 listopada 2014 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy – Prawo o ustroju sądów administracyjnych // Dziennik Ustaw. 2014. Poz. 1647.

² Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 10 maja 2016 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi // Dziennik Ustaw. 2016. Poz. 718.

нистративных судах» (с изменениями)³ от 30 августа 2002 г. В период массовых реформ публичной системы стоит обратить внимание на «классический», образцовый характер реформы административного правосудия, проведенной в 1999–2003 гг. Реформа началась с определения общей концепции и всесторонней дискуссии о возможностях ее нормативного урегулирования. Вводящие ее законы были приняты почти с полуторогодовой отсрочкой вступления их в силу, что было использовано не только для приспособления к новому законодательству, но также для интенсивного подбора судебных кадров и создания организационных структур и технической инфраструктуры административной юстиции.

В соответствии со ст. 3 Закона о производстве в административных судах, административные суды осуществляют контроль за деятельностью публичной администрации, применяя определенные законом меры. Контроль административных судов за деятельностью публичной администрации охватывает вынесение решений по жалобам: а) на административные решения; б) постановления, вынесенные в ходе административного производства, но подлежащие обжалованию, либо оканчивающие производство, а также постановления, решающие дело по существу; в) постановления, вынесенные в исполнительном и обеспечительном производствах, подлежащие обжалованию; г) иные акты или действия в сфере публичной администрации, относящиеся к законным полномочиям или обязанностям, за исключением определенных актов или действий; д) письменные акты толкования положений налогового права, выносимые по индивидуальным делам; предварительные заключения и отказы в предоставлении предварительных заключений; е) акты органов местного самоуправления и местных органов правительственной администрации; ж) другие акты органов местного самоуправления и их объединений, принимаемые в сфере публичной администрации; з) акты надзора за деятельностью органов местного самоуправления; и) бездействие или длительность производства в определенных законом случаях. Административные суды выносят решения также по делам, в которых положениями особых законов предусматривается осуществление судебного контроля, и применяют предусмотренные этими законами меры. Но из принципа всеобщности судебно-административного контроля имеются, од-

нако, некоторые исключения. Применительно к финансовому праву стоит особо отметить недопустимость обжалования в административном суде уголовно-финансовых и уголовных казначейских дел, а также (с некоторыми исключениями) решений в сфере государственных заказов. Также спорной является компетенция административных судов по определенным вопросам в области публичных сборов и дотаций.

Жалобу в воеводский административный суд может подать каждый, у кого по данному делу существует правовой интерес, а также – при определенных условиях – общественная организация, в 30-дневный срок с даты получения обжалуемого решения, через вынесший решение орган. Жалобу можно подать лишь после исчерпания мер обжалования в административном порядке. Несколько другие сроки и правила обжалования предусмотрены для прокурора, Уполномоченного по защите гражданских прав и Уполномоченного по защите прав детей.

Административный суд может удовлетворить жалобу, отказать в ее удовлетворении или отказать в ее принятии. При определенных условиях судебное производство может быть прекращено.

По логике правоположений следует, что у органа, решения которого подлежат обжалованию, нет возможности подать жалобу в административный суд первой инстанции. Однако, в качестве одной из сторон, он может подать апелляционную жалобу в Высший апелляционный суд при соблюдении установленных законом условий. Жалобу в административный суд, с некоторыми исключениями, должен составить адвокат или юрисконсульт.

ВАС также уполномочен принимать постановления для разъяснения правовых положений, применение которых вызвало разногласия в практике административных судов, а также постановления о разрешении юридических вопросов, вызывающих серьезные сомнения в законности решения по конкретному судебному-административному делу, а также решает споры о компетенции между определенными законом органами.

2.3. Решения квазисудебных финансовых органов (на примере комиссии по делам о нарушении дисциплины публичных финансов)

Существенную роль в применении норм финансового права играют особые органы, которые – ввиду сходства многих аспектов их деятельности с

³ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę –

Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi // Dziennik Ustaw. 2002. nr. 153. Poz. 1271.

судами – можно назвать квазисудебными. Их примером в Польше являются **комиссии по делам о нарушении дисциплины публичных финансов**. Следует здесь подчеркнуть, что в разных странах вопросами нарушения финансовой дисциплины часто занимают суды [4, р. 309]. Иногда это особые финансовые суды, причем в ходе дискуссии о совершенствовании модели ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов в Польше высказывается пожелание образовать финансовую юстицию (преобразовать комиссии в финансовые суды).

Хотя термин **«дисциплина публичных финансов»** часто используется в польском законодательстве, его легальное определение отсутствует. Законодатель сосредоточен лишь на ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов, чему посвящен Закон от 17 декабря 2004 г. «Об ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов»⁴ [5]. **Нарушением дисциплины публичных финансов, полагаем, является совершение в данной сфере неправомерного деяния определенным субъектом, влекущее наступление юридической ответственности.** Так, недостаточно установить, что определенным субъектом (например, войтом) совершен непредусмотренный бюджетом сельского округа (гмины) расход средств (деяние в сфере дисциплины публичных финансов). Если размер израсходованных бюджетных средств не превышает установленной минимальной суммы (3 899,78 злотых), деяние не образует нарушения дисциплины публичных финансов. Поэтому для определения ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов существенной является совокупность положений приведенного закона (и, возможно, иных законов), что влияет на выделение доктринальных признаков нарушения дисциплины публичных финансов.

Ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов подлежат: лица, входящие в состав органа, исполняющего бюджет или финансовый план единицы сектора публичных финансов (далее – СПФ) (в том числе войт, бургомистр, президент города) либо управляющего органа, которому переданы публичные средства в пользование или распоряжение; начальники единиц СПФ, сотрудники СПФ, которым отдельным законом или на его основе вверено выполнение определенных обязанностей;

субъекты вне СПФ, которым вверены для использования или распоряжения публичные денежные средства. Правила об ответственности распространяются также на определенных лиц в случае нарушения дисциплины в сфере государственных (публичных) заказов, а также использования поступивших из ЕС или других государств денежных средств.

С предметной точки зрения, приведенный закон определяет виды деяний по нарушению дисциплины публичных финансов. Это очень широкий перечень (который включает в себя 18 статей закона), являющийся *numerus clausus* и означающий, что не перечисленные в нем деяния не нарушают дисциплины публичных финансов. Изменения в данный перечень вносятся на основании закона, последние существенные изменения он претерпел в ходе так называемой «большой новеллизации» от 19 августа 2011 г.⁵ Это обуславливает необходимость сверять каждый раз фактическую ситуацию с актуальной правовой нормой (т. е. совершать оговариваемый ранее акт субсумпции).

Деяния, нарушающие дисциплину публичных финансов, доктринально разделяются на несколько видов [4, р. 87–95; 6, р. 79; 7, р. 435]. Полагаем, что наиболее близкой к содержанию закона и одновременно отражающей многообразие нарушений дисциплины публичных финансов является их классификация, предложенная М. Виняжем. По его мнению, **нарушения дисциплины публичных финансов включают деяния, относящиеся к взиманию публичных средств, изменению бюджета и финансового плана, расходованию публичных средств, принятию и исполнению бюджетных обязательств, выполнению обязанностей по проведению инвентаризации, составлению бюджетной отчетности, размещению государственных заказов, лицензированию строительных работ и услуг, осуществлению управленческого контроля и внутреннего аудита** [8, р. 336–337]. Этот перечень следует дополнить **неосуществлением или ненадлежащим осуществлением предварительного контроля.**

Статьи 19–30 Закона от 17 декабря 2004 г. определяют правила ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов. В польской доктрине финансового права принято мнение, что это **ответственность административного характера, с эле-**

⁴ Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 8 czerwca 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych // Dziennik Ustaw. 2017. Poz. 1311.

⁵ Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw // Dziennik Ustaw. 2011. nr. 240. Poz. 1429.

ментами уголовной ответственности (из-за учета фактора виновности). Руководствуясь закрепленными в законе критериями, можно признать, что к важнейшим принципам ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов относятся следующие:

- Неприменение положений закона (при одном исключении) к определению, установлению, взиманию или уплате таможенных сборов и недоимок по налогам и сборам, указанным в Налоговой ординации, которые составляют доходы бюджета государства или муниципального образования, в том числе процентов за просрочку, а также к предоставлению льгот и освобождений по таким недоимкам (ст. 3).

- Несение ответственности лицом, совершившим деяние, нарушающее дисциплину публичных финансов и описанное в действующем во время его совершения законе (нет нарушения без отчетливого указания на него в законе).

- Несение ответственности лицом, которому можно вменить вину в момент нарушения, а также лицом, давшим поручение совершить такое деяние. Не считается нарушителем лицо, которое в силу психической болезни или иного расстройства психических функций не могло понимать значение деяния или управлять своим поведением, что, однако, не распространяется на случаи введения себя в нетрезвое состояние или получение наркотического опьянения вследствие собственных действий.

- Применение к нарушителю закона более снисходительной нормы, если со времени совершения деяния она менялась.

- Взаимосвязанность ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов с иными видами ответственности. В ситуации, когда в отношении одного и того же деяния осуществляется уголовное, финансовое или административное производство, – производство о нарушении дисциплины публичных финансов приостанавливается. Оно прекращается, если нарушитель осужден за преступление, финансовое преступление, административный или финансовый проступок, являющиеся одновременно нарушением дисциплины публичных финансов.

- Нерассмотрение в качестве нарушения дисциплины публичных финансов действия или упущения, финансовые последствия которых не превышают минимальной суммы. Такой суммой признается средняя месячная зарплата в народном хозяйстве за предыдущий год, объявляемая Председателем Главного статистического управления (напри-

мер, за 2015 г. эта сумма составила 2 899,78 злотых, что эквивалентно 700 евро).

- Ненаступление ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов в случае, если деяния предприняты исключительно с целью ограничить последствия непредвиденных жизненных обстоятельств.

- Ненаступление ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов, степень опасности которого для публичных финансов незначительна. При оценке степени опасности такого нарушения учитывается тяжесть нарушенных обязанностей, способ и обстоятельства их нарушения, а также последствия нарушения. Если это – последствия финансового характера, существенным является размер ущерба; если нарушение не влечет финансовых последствий, принимается во внимание значимость нарушенных обязанностей, а также способ и условия совершения нарушения (например, нарушение принципа добросовестной конкуренции или принципа равенства).

- Ненесение ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов лицом, получившим от начальника соответствующее распоряжение и заявившее возражение относительно законности последнего. В таком случае ответственность несет лицо, расписавшееся на поручении или давшее его иным способом.

Наказаниями за нарушение дисциплины публичных финансов являются:

- предупреждение;
- выговор;
- денежный штраф;
- запрет замещать должности, связанные с распоряжением денежными средствами.

Предупреждение выносится в случае, если степень вреда при нарушении дисциплины публичных финансов незначительна. **Выговор** применяется, когда степень опасности деяния для публичных финансов значительна; его применение вызывает урегулированные отдельными нормами последствия, проистекающие из отрицательной или порицающей оценки деяния. **Денежный штраф** назначается в размере от 0,25 до 3 размеров месячной заработной платы нарушителя; в случае невозможности применить эту формулу – в размере от 0,25 до 5 средней установленной заработной платы. Такое наказание может быть назначено в случае нарушения дисциплины, если степень его опасности для публичных финансов значительна. В обязательном порядке оно назначается при наличии одного из обстоятельств,

приведенных в ст. 34а указанного закона (например, если бюджетные обязательства приняты или бюджетные расходы совершены в значительном размере при отсутствии соответствующих полномочий либо при превышении полномочий). Наказание в виде **запрета занимать должности, связанные с распоряжением денежными средствами**, назначается на срок от 1 года до 5 лет. Наказание назначается в случае грубого нарушения дисциплины публичных финансов, также может быть назначено в случае рецидива. Запрет состоит в запрете замещать предусмотренные законом должности (например, начальника, заместителя начальника, главного бухгалтера, казначея). Не ограничивается однако пассивное избирательное право – право быть избранным на должности войта, бургомистра и президента города.

Помимо точного описания в законе санкций за нарушение дисциплины публичных финансов, в практике их применения огромное значение имеет положение, указывающее, что в особо заслуживающих внимания случаях – учитывая вид и обстоятельства нарушения дисциплины публичных финансов или особенности и личные характеристики нарушителя – может быть назначено **наказание более мягкого характера**, и лицо может быть даже **освобождено от наказания**. Это положение широко используется на практике.

Производство по делам о привлечении к ответственности за нарушение дисциплины публичных финансов – **двухинстанционное**. Решения в рамках этого производства принимают компетентные комиссии по нарушению финансовой дисциплины первой инстанции и Главная комиссия (в качестве органа второй инстанции). Комиссиями первой инстанции являются: 1) общая комиссия по нарушениям финансовой дисциплины; 2) межведомственные комиссии: а) при министре по делам публичных финансов, б) министре по делам публичной администрации, в) министре юстиции; 3) комиссия при Главе канцелярии Председателя Совета Министров; 4) региональные комиссии при региональных учетных палатах. Предметная и субъектная сферы деятельности отдельных комиссий, а также правила назначения их членов определены на законодательном уровне, остановимся на них подробнее:

- Общая комиссия ведает вопросами контроля за исполнением бюджета субъектами, обладающими бюджетной автономией и перечисленными в ст. 139 Закона «О публичных финансах» в действующей редакции. Особенность ее статуса также в том, что она действует при Канцелярии Президента Рес-

публики Польша, который назначает членов общей комиссии. Члены остальных комиссий назначаются Председателем Совета Министров.

- Межведомственная комиссия при министре публичной администрации, помимо полномочий в сфере контроля за исполнением государственного бюджета отделами правительственной администрации, распространяет свою компетенцию на маршала воеводства, члена правления воеводства и главного бухгалтера бюджета воеводства (казначея воеводства), а также на лиц, замещающих должности воеводы, вице-воеводы, генерального директора воеводского управления и главного бухгалтера бюджетной части, которой распоряжается воевода.

- Комиссия при Главе канцелярии Председателя Совета Министров рассматривает дела муниципальных апелляционных коллегий, лиц в должности министра, государственного секретаря и заместителя министра.

- Региональная комиссия действует в соответствии с территориальной подведомственностью региональной расчетной палаты, при которой она создана. Она рассматривает дела в отношении муниципальных образований, их объединений и ассоциаций, органов местного самоуправления (в том числе муниципальных юридических лиц), воеводы, а также подчиненных воеводе лиц. Руководство самоуправления воеводства и воеводского управления несут ответственность перед межведомственной комиссией при министре по делам публичной администрации.

- На решение комиссии первой инстанции в срок не позднее четырнадцати дней с даты его получения может быть подана мотивированная апелляционная жалоба в Главную комиссию. Жалоба подается через вынесшую обжалуемое решение комиссию.

- На решение Главной комиссии может быть подана жалоба в Воеводский административный суд г. Варшавы (в соответствии с территориальной подсудностью – по месту нахождения Главной комиссии) [9].

2.4. Иные акты применения финансового права

Акты финансового надзора – это особая форма вмешательства законно определенных органов в деятельность контролируемых единиц. Они часто регулируются совместно с институтами финансового контроля, что требует особого внимания при разграничении этих форм деятельности администрации. Пример тому – надзор и контроль за финансовой деятельностью муниципальных образований, осуществ-

ляемые региональными расчетными палатами. Правила контроля и надзора регулируются Законом от 7 октября 1992 г. «О региональных расчетных палатах»⁶. Основные полномочия по надзору связаны и проистекают из положений ч. 1 и 2 ст. 171 Конституции Республики Польша, предусматривающих, что деятельность органов местного самоуправления подлежит надзору с точки зрения ее законности. Органами надзора над деятельностью муниципальных образований являются Председатель Совета министров и воеводы, а в сфере финансовых дел – региональные расчетные палаты (далее – РРП). Из конституционных положений следует, что как объем контрольных полномочий, так и правовые формы надзорных мероприятий должны быть основаны на законе. Они предусматриваются Законом о РРП в ст. 11 и 12.

В сфере надзора предметная компетенция РРП включает в себя постановления и распоряжения, принимаемые органами муниципальных образований по вопросам:

- процедуры утверждения бюджета и его изменения;
- исполнения бюджета и его изменений;
- принятия обязательств, влияющих на размер публичного долга муниципальных образований, а также предоставления кредитов;
- принципов предоставления и размера дотаций из местного бюджета;
- налогов и местных сборов, к которым применяются положения Налоговой ординации;
- освобождения от ответственности (*absolutorium*);
- многолетнего финансового прогноза и его изменений.

Основной мерой надзорного реагирования РРП является установление недействительности решения или распоряжения. В случае несущественного нарушения права в решении или распоряжении РРП ограничивается лишь констатацией этого факта. Среди особых мер надзорного реагирования можно перечислить:

- определение РРП до конца февраля бюджетного года параметров местного бюджета в случае его непринятия до 31 января того же года;
- определение РРП параметров местного бюджета в случае несоблюдения правил, предусмотрен-

ных ст. 242–244 Закона от 27 августа 2009 г. о публичных финансах;

- определение коллегией РРП полностью или частично параметров местного бюджета в случае неустранения незаконных положений в акте о бюджете, ранее признанном недействительным полностью или частично;

- на основании закона о публичных финансах, определение РРП параметров местного бюджета в случае неразработки муниципальным образованием программы исправления бюджета или отсутствия положительного заключения РРП для этой программы.

Исходя из основных законов о местном самоуправлении, муниципальные образования обязаны передавать органам надзора принятые постановления и распоряжения [10]. Органы надзора вправе предпринимать соответствующие меры надзорного реагирования в течение 30 дней с даты получения подлежащих надзору актов. Исполнительный орган муниципального образования может подать жалобу на акт надзора в административный суд в срок 30 дней с даты его получения в надлежащем порядке. Административный суд в срок 30 дней с даты поступления жалобы обязан назначить судебное заседание. В случае несоблюдения срока для вынесения акта надзора палата вправе подать жалобу в административный суд на подлежащий надзору акт муниципального образования.

Дискуссионным вопросом в сфере применения финансового права являются общие и индивидуальные акты толкования норм налогового права. На основании ст. 14а Налоговой ординации министр финансов наделен компетенцией выносить так называемые «общие акты толкования» по своей инициативе либо по запросу, а также давать общие пояснения положений налогового права относительно применения данных норм (так называемые «налоговые пояснения») [11; 12]. Суть обоих институтов (общих толкований и налоговых пояснений) в обеспечении однородности применения положений налогового права налоговыми органами. Таким образом, несмотря на то, что в понимании большинства представителей науки они формально не являются актами применения налогового права (в том числе финансового) [13, р. 171–174; 14, р. 45], их существенная связь с процессом применения очевидна.

⁶ Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 kwietnia 2016 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego

tekstu ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych // Dziennik Ustaw. 2016. Poz. 561.

В доктрине отражен несколько иной подход к индивидуальным актам толкования норм налогового права. Некоторые авторы считают, что эти акты близки к актам применения права, иначе говоря, являются актами квазиправоприменения [13, р. 185]. На основании ст. 14в и 14j Налоговой ординации директор Всепольской казначейской администрации или иные лица в соответствии со своей компетенцией: войт, бургомистр (президент города), староста или маршал воеводства – формулируют по индивидуальному делу толкование положений налогового права (так называемое «индивидуальное толкование»). Индивидуальные толкования относятся прежде всего к оценке позиции заявителя и возможному указанию на ее правильность [15, р. 67]. Как правило, для действовавшего в соответствии с полученным толкованием лица не могут в силу этого наступать какие-либо отрицательные правовые последствия.

По делам о публичных сборах, к которым не применяются положения Налоговой ординации (в пределах общих и индивидуальных налоговых толкований), могут применяться индивидуальные акты толкования норм о предпринимательских сборах. Основанием для их вынесения является ч. 1 ст. 10 Закона «О свободе хозяйственной деятельности»⁷, на основании которой предприниматель может подать в компетентный орган публичной администрации заявление о выдаче письменного толкования относительно объема и способа применения положений, которыми предусматривается обязанность предпринимателя уплачивать публичный сбор, а также взносы по социальному или медицинскому обеспе-

чению. С заявлением о толковании предприниматель или его представитель могут обратиться в орган первой инстанции, уполномоченный реализовать данное денежное обязательство (например, Управление социального страхования – по делам о толковании норм, устанавливающих взносы на социальное страхование и медицинское обеспечение; маршал воеводства – по делам о толковании правовых норм об оплате за переработку отходов в новый продукт (*opłata produktowa*) и т. п.).

3. Заключение

Финансово-правовой акт – это вынесенный на основании действующих норм финансового права уполномоченными органами акт, устанавливающий или определяющий – в отношении индивидуального адресата – права и (или) обязанности по конкретному делу в области публичных финансов либо подготавливающий их установление или определение.

Субъектов, применяющих нормы финансового права, можно разделить на органы финансовой администрации, суды (главным образом, административные суды) и квазисудебные органы (например, комиссии, рассматривающие дела о нарушении дисциплины публичных финансов). Первая группа органов выносит, главным образом, решения и постановления (финансово-правовые акты), вторая – судебные решения и постановления, третья группа – решения.

Существенна роль административных судов в процессе применения норм финансового права, о чем свидетельствует значительное количество финансовых дел, в том числе по вопросам индивидуального толкования, в общем числе рассматриваемых такими судами дел.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ (REFERENCES)

1. Kosikowski C., Ruśkowski E. (eds.). *Finanse publiczne i prawo finansowe* [Public finances and financial law]. Warszawa, Wolters Kluwer Publ., 2008. 868 p. (In Polish).
2. Kranecová J. System of financial management and control, in: Mrkývka P. (ed.). *System of Financial Law: General Part*, Conference Proceedings. Brno, Masaryk University Publ., 2015, pp. 118–129.
3. Zawadzka-Pąk U.K. *Polish financial law*. Białystok, Temida 2 Publ., 2014. 137 p.
4. Bożek W.M. *Działalność orzecznicza Główniej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Analiza głównych kierunków w dorobku orzeczniczym w latach 2010-2015* [The legal activities of the Main Commission on violations of the discipline of Public Finance. Analysis of the main directions in legal achievements in 2010-2015]. Szczecin, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego Publ., 2016, 421 p. (In Polish).
5. Robaczyński T., Gryśka P. *Dyscyplina finansów publicznych* [Public Finances discipline], Commentary. Warszawa, C.H. Beck Publ., 2006. 583 p. (In Polish).

⁷ Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 8 listopada 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego

tekstu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej // Dziennik Ustaw. 2017. Poz. 2168.

6. Salachna J.M. Dyscyplina finansów publicznych w Polsce (ewolucja rozwiązań prawnych) [Public Finance discipline in Poland (evolution of legal decisions)], in: Głuchowski J., Kosikowski C., Szołno-Koguc J. (eds.). *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju* [Study of public Finance and financial law in Poland. Achievements and directions of development], The jubilee book of Professor Alicja Pomorska. Lublin, UMCS Publ., 2008, pp. 77–84. (In Polish).
7. Ofiarski Z. *Prawo finansowe* [Financial law]. Warszawa, C.H. Beck Publ., 2010. 496 p. (In Polish).
8. Winiarz M. Ochrona prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi w samorządzie na przykładzie działalności Regionalnej Izby Obrachunkowej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie [Legal protection public self-government funds management on the example of the Regional Accounts Chamber activity in cases of violation of the discipline of public Finance, Regional Accounts Chamber in Krakow experience]. *Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego*, 2011, nr. 10, pp. 333–350. (In Polish).
9. Ruśkowski E., Salachna J.M. (eds.). *Finanse publiczne* [Public finances], Practical commentary. Gdańsk, ODDK Publ., 2013. 1392 p. (In Polish).
10. Owsiak S. (ed.). *Budżet władz lokalnych* [Budget of local government units]. Warszawa, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne Publ., 2002. 277 p. (In Polish).
11. Etel L., Popławski M. (eds.). *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*. Białystok, Temida 2 Publ., 2016. 536 p.
12. Popławski M. *Introduction to Polish Tax Law*. Białystok, Temida 2 Publ., 2011. 204 p.
13. Etel L. (ed.). *Ordynacja podatkowa* [Tax Code], Commentary. Warszawa, Wolters Kluwer Publ., 2017. 1752 p. (In Polish).
14. Brolik J. *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego* [Official interpretations of tax legislation]. Warszawa, LexisNexis Publ., 2010. 208 p. (In Polish).
15. Etel L. (ed.). *Prawo podatkowe* [Tax law], Plan of the lecture. Warszawa, Difin Publ., 2013. 372 p. (In Polish).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Руськовски Евгений – доктор юридических наук, ординарный профессор, заведующий кафедрой государственных финансов и финансового права *Университет в Белостоке*
15-213, Польша, г. Белосток, ул. Мицкевича, 1
e-mail: eugen@list.pl
ORCID: 0000-0002-6571-4480

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Eugeniusz Ruskowski – Doctor of Law, Prof. zw., Head, Department of Public Finances and Financial Law
University of Bialystok
1, Mickiewicza ul., Białystok, 15-213, Poland
e-mail: eugen@list.pl
ORCID: 0000-0002-6571-4480

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Руськовски Е. Акты применения норм финансового права в Польше / Е. Руськовски // Правоприменение. – 2018. – Т. 2, № 3. – С. 19–28. – DOI: 10.24147/2542-1514.2018.2(3).19-28.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Ruskowski E. Financial law enforcement acts in Poland. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2018, vol. 2, no. 3, pp. 19–28. DOI: 10.24147/2542-1514.2018.2(3).19-28. (In Russ.).